

# § ТЕОРИЯ И ИСТОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Середа Г.Б.

## ПРИНЦИП ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ОБОСНОВАННОСТИ НАЛОГА

**Аннотация:** В статье рассматривается принцип экономической обоснованности налога, выступающий в качестве второстепенного правила, производного от более доминирующих начал в налогообложении, таких как принцип соразмерности и эффективности налога. Дается понятие принципа экономической обоснованности налога, его структура и содержание. Раскрытие принципа экономической обоснованности налога осуществляется с позиции исследования налога как экономико – правовой категории, через первоначальное выделение экономических и правовых оснований налога – общих и частных, необходимых, определяющих условий, причин, экономико-правовых факторов, с наличием которых связывается установление налога и обязанность по его уплате, и последующим их обоснованием, исходящим из требований экономической и правовой теорий, посредством исследования налога на предмет его соизмеримости с экономическими возможностями плательщика, наличием экономически положительного результата от налогообложения, не препятствующего дальнейшему развитию и воспроизводству, и наконец, полной употребимостью налога (его окончательным перераспределением).

**Review:** The article is devoted to the principle of economic feasibility of tax, which serves as a secondary principle, and it is derived from more dominating principles of taxation, such as principles of tax efficiency and tax proportionality. The author provides a definition of the principle of economic feasibility of tax from the standpoint of analysis of a tax as an economic and legal category through singling out the primary economic and legal grounds for taxes, necessary defining conditions, causes, economic and legal factors relating to the introduction of taxes and obligation to pay taxes. The author further supports his position in accordance with the requirements of economic and legal theory by studying taxes in comparison with the economic ability of payer, and presence of economically positive result of taxation, which also should set no obstacles for the further development and reproductive performance, and finally complete usability of tax (its final redistribution).

**Ключевые слова:** налог, налогообложение, экономико-правовая категория «налога», принципы налогообложения, экономические принципы налогообложения, экономическая обоснованность налога, экономическое основание налога, правовое основание налога, экономическое обоснование налога, правовое обоснование налога

**Keywords:** tax, taxation, economic and legal category “tax”, principles of taxation, economic principles of taxation, economic feasibility of tax, economic grounds for a tax, legal grounds for a tax.

**П**ринцип экономической обоснованности налога – это одно из второстепенных экономических правил налогообложения, производное от принципов соразмерности и эффективности. Его вторичный характер, обусловленность от более преобладающих экономических начал в налогообложении, не снижает роли и системного характера влияния правила экономической обоснованности в налоговой теории.

Подчиненность принципа экономической обоснованности налогообложения означает его функционирование в соответствии с общими параметрами и требованиями, заложенными и определяемыми правилами соразмерности и эффективности. При этом задача подчиненной категории заключается в осуществлении более расширенного и подробного толкования преобладающего над ней понятия, а ее содержание во многом определяется свойствами и качествами подчиняющей ее категории.

Соответственно, содержание принципа экономической обоснованности будет определяться основными характеристиками принципов соразмерности и эффективности, задающими основные направления его функционирования. Вместе с тем, как отдельная и самостоятельная категория, правило экономической обоснованности обладает набором специфических свойств, определяющих его индивидуальность.

Под обоснованием как отдельным философским понятием понимается процедура приведения аргументов, доводов, фактов, подтверждающих определенное утверждение или концепцию.

Требования принципов соразмерности и эффективности в совокупности своей заключаются в достижении величины нало-

гового сбора, обеспечивающей пополнение государственной казны с обязательным условием соответствия размера налогового бремени возможностям плательщика, не подрывающим и не истощающим его финансово, позволяющим перспективно развиваться. И в этом смысле, общая цель принципа экономической обоснованности сводится к доказыванию соответствия налогового изъятия требованиям соразмерности и эффективности, на основании четких, аргументированных данных, разработок, экономических сведений, подтверждающих эффективность экономического результата от сбора налога как для государства в целом, так и для отдельного налогоплательщика. В самом общем виде экономическое обоснование обозначает недопустимость построения налогообложения отрицательно сказывающегося на состоянии экономики или выступающего тормозом ее развития»<sup>1</sup>.

На ранних этапах становления финансовой науке налог обосновывался, как нравственная обязанность производить оплату государству за выполняемые им функции. Государство, обладающее безусловным правом на налоги, должно было лишь справедливо распределять налоговое бремя между отдельными лицами. Как было отмечено по этому поводу У.Петти, «жители полностью удовлетворены и согласны платить свою справедливую долю того, что необходимо для управления ими и защиты их, а также для поддержания достоинства их государства и страны»<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Бродский Г.М. Право и экономика налогообложения. СПб.: Изд-во Санкт-Петербургского университета. 2000. С.128

<sup>2</sup> Петти У. Избранные работы: «Трактат о налогах и сборах». М.: Ось-89. 1997. С.15

Со временем формируется понимание, что налог, как неотъемлемую составляющую экономики, следует обосновывать именно с экономической точки зрения. В этой связи, Саксом было сказано: «обосновывать налог на нравственной обязанности, а меру его – на справедливости, – это все равно, что обосновывать питание человека на обязанности поддерживать свою жизнь, а размер количества пищи определять аппетитом человека, и это годится только для практической цели, и вовсе не есть физиологическое разрешение вопроса. Как аппетит надо обосновывать на законах питания, так налог и налогообеспособность – на экономических законах»<sup>3</sup>.

Как уже было отмечено, общая характеристика принципа экономического обоснования налога осуществляется через рассмотрения его на предмет соответствия содержанию правил соразмерности и эффективности.

Так, И.И.Кучеров экономическую обоснованность налогообложения связывает с оценкой имущественного состояния плательщика. Она, по мнению автора, определяется посредством использования двух критериев. Первый критерий – это критерий индивидуальной полезности. Он обусловлен выгодами, получаемыми налогоплательщиком. Данный критерий позволяет оценить готовность конкретного плательщика платить налог исходя из полученных от государства плательщиком преимуществ. Уровень полученных выгод прямо пропорционально определяет уровень налогообложения.

Второй критерий – это критерий общественной полезности, в основе которого

лежит оценка платежеспособности, т.е. фактическая возможность налогоплательщиков исполнять свои налоговые обязанности, в том числе нести налоговое бремя<sup>4</sup>.

Д.В.Винницкий считает, что принцип экономической обоснованности представлен тремя составляющими:

- наличием у каждого налога самостоятельного экономического основания;
- соразмерностью налога платежной способности налогоплательщика;
- соразмерностью налогообложения потребностям бюджета<sup>5</sup>.

За экономический результат, экономический смысл и основание, как основу, принципа экономической обоснованности налогообложения высказываются С.И.Айвазян и А.А.Абросимов с соавторами. В частности, по их мнению, требование обоснованности предполагает, что соответствующие государственные органы (или органы местного самоуправления) обязаны при установлении и введении налогов определить тот экономический результат, который даст бюджету соответствующий налог<sup>6</sup>.

А.В.Брызгалин специфику содержания принципа экономической обоснованности видит в его двух составляющих. Первая – это эффективность налогов с точки зрения их «самокупаемости», когда суммы, собираемые по каждому отдельному налогу, превышают затраты на его сбор, обслуживание и контроль. Вторая – это недопущение

<sup>3</sup> Озеров И.Х. Основы финансовой науки: Курс лекций. 4-е изд. Вып.1. М.: Тип-фия И.Сытина. М. 1911. С.242

<sup>4</sup> Кучеров И.И. Теория налогов. М.: ЮрИнфор. 2009. С.181-182

<sup>5</sup> Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. Юридический Центр Пресс. 2003. С. 211

<sup>6</sup> Постатейный комментарий к Налоговому Кодексу Российской Федерации. Часть 1, 2-е изд., перераб. и доп./ Под общ. ред. В.И.Слома и А.М.Макарова. М.: Статут. 2000. С.18

произвольного установления налогов, предполагающее обязательный учет макро- и микроэкономических последствий, как для бюджета, или определенной отрасли экономики, так и для конкретного налогоплательщика при введении налога и определении его существенных элементов<sup>7</sup>.

Таким образом, в основе толкования принципа экономической обоснованности налога лежит соответствие налога обоюдновыгодным экономическим интересам государства и налогоплательщика, подтвержденное экономической наукой и выдержанное с учетом правовых интересов участников налогового процесса.

Аналогично иным экономическим правилам налогообложения, содержание принципа обоснованности представлено двумя составляющими: экономической (экономические обстоятельства и факторы и их дальнейшая соответствующая оценка) и юридической (соотнесение экономических нужд и потребностей государства с его правом на налоговые изъятия, не идущим в разрез с интересами плательщика).

Процесс экономического обоснования налога состоит из выявления его основания и последующего обоснования данного основания с экономической и правовой точек зрения.

Определение основания – есть неотъемлемое требование любого обосновывающего процесса. Категория «основание» обозначает необходимое, определяющее условие существования какого-либо явления, следствия, служащее его объяснением. Понятие «основание» следует отличать от термина «обоснование». Смысловая нагрузка последнего шире, что, собственно,

и определяет иную понятийную направленность этих двух терминов. Так, если термин «основание» обозначает определяющее условие, предпосылку наличия определенного явления, то под категорией «обоснование» понимается процесс нахождения и изучения основания, и выведения из него следствий, доводов, доказывающих и подтверждающих определяемую реальность.

Основание всегда первично по отношению к обоснованию и определяет его. Кроме того, эти два понятия представляют собой предполагающие и преобразующиеся друг в друга категории. В частности то, что на одном структурном уровне служит основанием для обуславливаемой реальности, само оказывается обоснованным каким-то более мощным и глубоким основанием.

Различие двух категорий, позволяет объяснить отнесение требования о наличии экономического основания налога к числу организационно-технических принципов, а принципа экономической обоснованности к числу экономических принципов налогообложения<sup>8</sup>.

Следовательно, основанием налога выступает некая причина, обстоятельство, определяющее условие, с которым связывают установление налога и обязанность по его уплате. Основание налога – понятие многоплановое. В самом общем смысле в этом качестве могут выступать нужды и потребности государства, выгоды, получаемые обществом от государства. В частном, более узком своем значении, экономическое основание налога – это налогоспособность плательщика, обстоятельства и факты, свидетельствующие о получении им выгоды, и прочие.

<sup>7</sup> Комментарий к Налоговому кодексу РФ, части первой (постатейный, расширенный) / Под ред. А.В. Брызгалина М.: Аналитика – Пресс». 1999. С.47-48

<sup>8</sup> Бродский Г.М. Право и экономика налогообложения. СПб.: Изд-во Санкт-Петербургского университета. 2000. С.128

Экономико-правовая природа налога определяет две группы налоговых оснований: экономические (первичные) и юридические (вторичные).

Экономическим основанием налога, с широким пониманием, следует считать хозяйственные потребности общества. Так, В.П.Безобразов, в основании любой подати видел экономическую необходимость покрывать за счет частных имуществ расходы, вызываемые нуждами этих же имуществ<sup>9</sup>.

А.А.Соколов долю дохода, извлекаемого через налоги, основывал на относительной важности тех народнохозяйственных потребностей, которые удовлетворяются государством<sup>10</sup>.

Соответственно, общественно-государственные нужды, безусловно, является наиболее очевидной причиной, позволяющей объяснить существование налога с позиции государственных интересов. При этом налог предопределяется в первую очередь предстоящими расходами и не должен быть первичным по отношению к ним<sup>11</sup>.

Вместе с тем, потребность казны не может выступать единственным его основанием. Одной фактической, хозяйственной необходимостью в средствах право на налог нельзя считать доказанным. «Сам по себе бюджетный дефицит, т.е. отсутствие финансовых средств у государства, еще не составляет необходимое и достаточное «экономическое основание» налогов и сборов, хотя, безусловно, и влияет на структуру

налоговой системы<sup>12</sup>. Потребность государства в финансовых средствах, в принципе, не может быть удовлетворена полностью.

Государство, в лице органов государственной власти, активным образом участвует в экономической жизни общества, обеспечивая, таким образом, постоянное получение дохода субъектами хозяйственной деятельности. Вышеизложенное дает право полагать, что в производстве любого дохода государственное управление за оказанное содействие будет иметь свою часть дохода, изымаемую впоследствии через налоги. Как считал В.А.Лебедев в этой связи, налоги по своему экономическому существу выступают той частью издержек производства каждого отдельного дохода, которая делается государством и его учреждениями в интересах и для содействия образования дохода у всех и у каждого<sup>13</sup>.

Соответственно, участие государства в общественной жизни, обусловленное потребностью любого хозяйствующего субъекта в обеспечении получения им доходов, будет выступать еще одним экономическим основанием налога, объясняющим его существование, но уже с позиции превалирования интересов налогоплательщиков.

Экономико-правовая сущность налога определяет необходимость, наряду с экономическим основанием, выделять и правовое основание, в качестве которого выступает взаимная система прав и обязанностей между государством и налогоплательщи-

<sup>9</sup> *Безобразов В.П.* Финансовое право. Санкт-Петербург: лит. Коплевской. 1878

<sup>10</sup> *Соколов А.А.* Теория налогов. М.: ЮрИнфор-Пресс. 2003. С.172

<sup>11</sup> *Петрова Г. В.* Общая теория налогового права М. ФБК. 2004. С.31

<sup>12</sup> *Демин А.В.* Актуальные вопросы налогового права: налоги, сборы, принципы налогообложения. Красноярск. 2001. С.70

<sup>13</sup> *Лебедев В.А.* Финансовое право. Т.2. С.-Петербург.: типо-литография А.В.Вольфа. 1882. С.375



ком<sup>14</sup>, возникающих в результате деятельности государства по обеспечению защиты и гарантии соблюдения прав и интересов своих граждан<sup>15</sup>,

Таким образом, общим основанием налога, как причиной его существования, следует считать экономико-правовые факторы, объясняющие необходимость удовлетворения государственных и хозяйственных потребностей в соответствии с требованиями экономики и права.

Экономическое основание налога выражается в конкретных нормах об объекте налогообложения, порядке исчисления налоговой базы, льготах, ставках и пр.»<sup>16</sup>. Вышеизложенное дает повод полагать, что экономико-правовые причины и условия, обуславливающие существование определенных налоговых элементов (объекта, субъекта, налоговой льготы и т.д.) выступают в качестве частных экономических и правовых оснований налога.

После выявления основания налога происходит его обоснование через представление условий, доводов и иных аргументов, доказывающих допустимость и пределы осуществления налогообложения. В процессе экономического обоснования, наряду с его экономическим аспектом (использованием определенных математических расчетов, специфических показателей, методик и расчетов), следует выделять также и правовой – определение правового предела налогового вмешательства государства в частные дела

налогоплательщика, обеспечивающего соблюдение прав последнего, экономических свобод, предоставление гарантий развития.

Содержание экономического обоснования с правовой позиции разными авторами рассматривается по-разному. Так, В.П.Безобразов связывал подать с тремя основными экономическими требованиями:

- производительностью для народного хозяйства;
- употребляемостью;
- возможностью воспроизведения<sup>17</sup>.

А.А.Соколов считал, что «если расценка отдельных народнохозяйственных потребностей по степени их важности для народного хозяйства сделана правильно, если, в частности, потребностям государственного управления отведено в ней должное место без преувеличения и без уменьшения их значения, а тяжесть обложения сообразована с этой относительной важностью потребностей государственного управления, то обложение покоится на здоровом экономическом основании и соответствует объективным нуждам народного хозяйства<sup>18</sup>.

По мнению И.И.Кучерова, экономически обоснованное налогообложение должно исходить из необходимости сохранения налогоплательщику такой части принадлежащего ему объекта, которая позволила бы ему благополучно исполнять соответствующую налоговую обязанность и впредь, т.е. сохранить налоговую способность, в сочетании с минимально возможным ограничением его имущественных прав. В тех же целях во внимание должны приниматься и иные экономические показатели, характеризующие

<sup>14</sup> Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. Санкт–Петербург: тип. И.Стасюлевича. 1899. С.204

<sup>15</sup> Лебедев В.А. Финансовое право. Т.2. С.-Петербург.: типо-литография А.В.Вольфа. 1882. С.370

<sup>16</sup> Пепеляев С.Г. Налоги: реформа и практика. М.: Статус. 2005. С.234

<sup>17</sup> Безобразов В.П. Финансовое право. Санкт-Петербург: лит. Коплевской. 1878.

<sup>18</sup> Соколов А.А. Теория налогов. М.: ЮрИнфор-Пресс. 2003. С.172

платежеспособность налогоплательщика, например размер расходов, понесенных им в связи с получением дохода<sup>19</sup>.

На основании вышеизложенного, можно сделать вывод, что принцип экономической обоснованности налога заключается в осуществлении налогообложения, исходящего из требований соразмерности, эффективности и соответствия фактическим государственным и общественным потребностям. Иными словами, взимаемый налог должен быть:

- соизмерим с экономическими возможностями налогоплательщиков;
- экономически положительно результативным, не создающим каких – либо препятствий для дальнейшего развития и воспроизводства;
- в полном объеме употребим, т.е. перераспределен.

### **Библиография:**

1. Безобразов В.П. Финансовое право. Санкт-Петербург: лит. Коплевской. 1878. 214 с.
2. Бродский Г.М. Право и экономика налогообложения. СПб. Изд-во Санкт-Петербургского университета. 2000. 402 с.
3. Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. Юридический Центр Пресс. 2003. 395 с.
4. Годме П.М. Финансовое право. М.: Прогресс. 1978. 428 с.
5. Демин А.В. Актуальные вопросы налогового права. Налоги, Сборы, Принципы

налогообложения: Учебное пособие. Красноярск. 2001. 114 с.

6. Комментарий к Налоговому кодексу РФ, части первой (постатейный, расширенный) / под ред. А.В. Брызгалова М.: Аналитика – Пресс». 1999. 592 с.
7. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): Монография. М.: ЗАО «ЮрИнфоР». 2009. 473 с.
8. Лебедев В.А. Финансовое право. Т.2. С.-Петербург.: типо-литография А.В.Вольфа. 1882. 786 с.
9. Озеров И.Х. Основы финансовой науки: Курс лекций. 4-е изд. Вып.1. М.: Тип-фия И.Сытина. М. 1911. 544 с.
10. Постатейный комментарий к Налоговому Кодексу Российской Федерации. Часть 1, 2-е изд., перераб. и доп./ Под общ. ред. В.И.Слома и А.М.Макарова. М.: Статут. 2000. 518 с.
11. Пепеляев С.Г. Налоги: реформа и практика. М.: Статут. 2005. 285 с.
12. Петрова Г.В. Общая теория налогового права. М.: ИД ФБК – ПРЕСС. 2004. 224 с.
13. Петти У. Избранные работы: «Трактат о налогах и сборах». М.: Ось-89. 1997. 110 с.
14. Соколов А.А. Теория налогов. М.: ЮрИнфор-Пресс. 2003. 499 с.
15. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. Санкт-Петербург: тип. И.Стасюлевича. 1899. 510 с.

### **References (transliteration):**

1. Bezobrazov V.P. Finansovoe pravo. Sankt-Peterburg: lit. Koplevskoy. 1878. 214 s.
2. Brodskiy G.M. Pravo i ekonomika nalogooblozheniya. SPb. Izd-vo Sankt-Peterburgskogo universiteta. 2000. 402 s.

<sup>19</sup> Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): Монография. М.: ЗАО «ЮрИнфоР». 2009. С. 181

3. Vinnickiy D.V. Rossiyskoe nalogovoe pravo: problemy teorii i praktiki. Yuridicheskiy Centr Press. 2003. 395 s.
4. Godme P.M. Finansovoe pravo. M.: Progress. 1978. 428 s.
5. Demin A.V. Aktual'nye voprosy nalogovogo prava. Nalogi, Sbory, Principy nalogooblozheniya: Uchebnoe posobie. Krasnoyarsk. 2001. 114 s.
6. Kommentariy k Nalogovomu kodeksu RF, chasti pervoy (postateynnyy, rasshirennyy) / pod red. A.V. Bryzgalina M.: Analitika – Press». 1999. 592 s.
7. Kucherov I.I. Teoriya nalogov i sborov (Pravovye aspekty): Monografiya. M.: ZAO «YurInfoR». 2009. 473 s.
8. Lebedev V.A. Finansovoe pravo. T.2. S.-Peterburg.: tipo-litografiya A.V.Vol'fa. 1882. 786 s.
9. Ozerov I.H. Osnovy finansovoy nauki: Kurs lekciy. 4-e izd. Vyp.1. M.: Tip-fiya I.Sytina. M. 1911. 544 s.
10. Pepelyaev S.G. Nalogi: reforma i praktika. M.: Statut. 2005. 285 s.
11. Petrova G.V. Obschaya teoriya nalogovogo prava. M.: ID FBK – PRESS. 2004. 224 s.
12. Petti U. Izbrannye raboty: «Traktat o nalogah i sborah». M.: Os'-89. 1997. 110 s.
13. Sokolov A.A. Teoriya nalogov. M.: YurInforPress. 2003. 499 s.
14. Yanzhul I.I. Osnovnye nachala finansovoy nauki. Uchenie o gosudarstvennyh dohodah. Sankt-Peterburg: tip. I.Stasyulevicha. 1899. 510 s.